



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **P. R.**, zastoupený Mgr. Lukášem Votrubou, advokátem se sídlem Moskevská 637/6, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. Máje 97/25, Liberec, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2020, čj. 898565/20/2601-51523-506755, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 4. 9. 2020, čj. 59 Af 32/2020-7, ve znění opravného usnesení ze dne 16. 9. 2020, čj. 59 Af 32/2020-11,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 4. 9. 2020, čj. 59 Af 32/2020-7, ve znění opravného usnesení ze dne 16. 9. 2020, čj. 59 Af 32/2020-11, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal zrušení výše označeného rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, jímž bylo v části vyhověno jeho námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu. V podstatné části však byla jeho námitka zamítnuta. V žalobě žalobce brojil proti tomu, že došlo k promlčení práva vybrat nedoplatky na daních splatných v rozmezí let 2003–2010.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Potvrzení o stavu osobního daňového účtu totiž tvoří soubor evidovaných informací a samo o sobě zásadně nemůže představovat zásah do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť má jeho povinnosti pouze

evidovat, nikoli zakládat, měnit či rušit. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze krajský soud dovodil, že pouze v případě, že by evidence obsahovala chyby (například numerické), bylo by možné rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu napadnout žalobou jako nezákonný zásah. Proto žalobu odmítnul [podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.].

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení usnesení krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel souhlasí s krajským soudem v tom, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu je ze soudního přezkumu vyloučeno. Stěžovatel však toto potvrzení napadl námitkami podle § 159 daňového řádu, přičemž o těchto námitkách rozhoduje správce daně podle § 159 odst. 3 daňového řádu rozhodnutím, které již podle stěžovatele soudnímu přezkumu podléhá. Odkazuje zde na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 8. 2017, čj. 4 Afs 119/2017-106, v obdobné věci, kde soud konstatoval, že vyrozumění o převedení přeplatku na nedoplatky podle § 154 odst. 5 daňového řádu není rozhodnutím a je vyloučeno ze soudního přezkumu, tomu však podléhá rozhodnutí o námitkách proti tomuto vyrozumění.

[5] Tím současně krajský soud zasáhl do stěžovatelova ústavně zaručeného práva na přezkum správního rozhodnutí (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v těch případech, kdy zákon neumožňuje osobě zúčastněné na správě daní brojit proti úkonu správce daně při placení daní podáním opravného prostředku (odvolání), může dotyčný vznést proti tomuto úkonu námitku, a to v subjektivní lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl. Vzhledem k tomu, že tyto podmínky stěžovatel splnil, žalovaný o jeho námitce rozhodl, a to tak, že jí vyhověl v části příslušenství daně ve výši 22 Kč, u něhož uběhla lhůta pro placení daně. Tento nedoplatek byl na stěžovatelově osobním daňovém účtu odepsán pro prekluzi. U ostatních nedoplatků žalovaný nadále pokračuje ve výkonu daňové exekuce, neboť lhůta pro placení daně podle § 160 daňového řádu ještě neskončila. Jde o nedoplatek na dani z přidané hodnoty, na dani z příjmů fyzických osob, na dani z nemovitých věcí a z převodu nemovitostí. Dále žalovaný podrobně vysvětluje, proč u nich lhůta pro placení daně (dle jeho názoru) ještě neskončila. Závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[7] V replice pak stěžovatel upozorňuje na to, že důvody jeho kasační stížnosti směřují proti procesnímu pochybení krajského soudu spočívajícímu v tom, že věc neprojednal meritorně. Úvahy žalovaného o skutečnostech, které odůvodňovaly jeho postup v řízení, proto považuje za předčasné, neboť nebyly ani předmětem rozhodování krajského soudu, ani nejsou předmětem kasační stížnosti. Za podstatné stěžovatel považuje to, že žalovaný sám uvádí, že námitky byly podány včas. Upozorňuje také na poznámku žalovaného, že proti jeho úkonu nebylo přípustné odvolání, neboť se nejedná o rozhodnutí, a že daňový řád připouští v takovém případě skutečně pouze námitky. V tomto směru stěžovatel shledává důvodnost své kasační stížnosti.

pokračování

[8] V duplice už žalovaný konstatoval jen to, že setrvává na svém předchozím vyjádření.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu. Ověřil současně, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud totiž shledal, že řízení před krajským soudem trpí právě vadou, jež mohla mít za následek, že došlo k odmítnutí žaloby, a tím i soudní ochrany.

[12] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s náhledem krajského soudu spočívajícím v tom, že rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pro posouzení povahy rozhodnutí o opravném prostředku je nutné posoudit, proti jakému úkonu správního orgánu opravný prostředek směřuje, a to z toho hlediska, zda se rozhodnutím o opravném prostředku zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, čj. 7 Afs 197/2015-30). Potvrzení o stavu osobního účtu je úkonem, jímž správce daně pouze informuje daňový subjekt o stavu jeho osobního účtu, a nevznikají mu na jeho základě žádné povinnosti. Rozhodnutí o námitce proti takovému potvrzení proto nemůže být rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. (srov. také rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2022, čj. 5 Afs 195/2020-20).

[13] Vzhledem k tomu, že evidencí daní na osobním daňovém účtu je na druhou stranu možné zasáhnout do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, musí proti ní existovat prostředek soudní ochrany. I tato otázka již byla správními soudy opakovaně řešena, v první řadě v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, čj. 9 A 130/2012-35, v němž se soud zabýval evidencí prekludovaného nedoplatku na osobním daňovém účtu, a shledal, že toto jednání (opomenutí) představuje nezákonný zásah dle § 82 s. ř. s. Tento právní názor aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 3. 2016, čj. 3 Afs 251/2015-34, kde se konstatuje, že *„pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jedině tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projeví typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu, v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah“*. Rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu tedy sice není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., chybná evidence však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (viz již zmiňovaný rozsudek NSS čj. 5 Afs 195/2020-20 nebo rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2020, čj. 9 Afs 285/2019-32). To sice krajský soud ve svém usnesení uvádí v bodě 5 a 6, už však tento náhled neaplikuje na projednávanou věc, aniž by vysvětlil proč.

[14] V nyní posuzovaném případě stěžovatel v žalobě mimo jiné namítal, že právo vybrat daňový nedoplatek již bylo promlčeno (pozn. NSS: správně prekludováno), neboť uběhla lhůta uvedená v § 160 daňového řádu. Proto měl za to, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu u něj neodpovídá skutečnosti, a brojil tudíž proti chybné evidenci daní. Jestliže krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., aniž se zabýval tím, zda s ohledem na podstatu žalobních tvrzení není možné využít jiného žalobního (návrhového) typu, odepřel stěžovateli přístup k soudu (viz body 53 až 63 nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). O tom, že je na místě využít jiného žalobního typu, měl totiž stěžovatele poučit a vyzvat jej podle § 36 odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na připuštění změny návrhu ve smyslu § 95 o. s. ř. Protože nedodržení soudem stanoveného postupu (nesplnění této výzvy) může mít za následek odmítnutí návrhu, o čemž musí být účastník poučen, musí mít taková výzva formu usnesení (viz rozsudek NSS soudu ze dne 19. 11. 2020, čj. 8 As 34/2020-100, bod 58). Žalobu by krajský soud mohl odmítnout až v situaci, kdy by stěžovatel na tuto výzvu nereagoval.

[15] Protože krajský soud tímto způsobem nepostupoval, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. K této vadě byl Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout z moci úřední (§109 odst. 4 s. ř. s.).

[16] K námitce stěžovatele, že rozhodnutí o námitkách proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. s ohledem na závěry rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2017, čj. 4 Afs 119/2017-106, Nejvyšší správní soud pro úplnost odkazuje na nedávný rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2022, čj. 10 Afs 128/2022-37. Nelze totiž srovnávat rozhodnutí o námitkách proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu s rozhodnutím o námitkách proti převedení přeplatku na úhradu případného nedoplatku na stejné či jiné dani. To totiž do práv a povinností daňového subjektu zasahuje (typicky ani na takové převedení nenavazuje žádné řízení, ve kterém by se mohl daňový subjekt bránit). Právě proto judikatura proti převedení přeplatku poskytuje ochranu. Prvotní vyrozumění o převedení přeplatku ještě není rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., jde jen o neformální úkon. Jedním ze způsobů, jak se převedení přeplatku bránit, je však právě uplatnění námitek. O těchto námitkách již musí správce daně rozhodnout formalizovaným rozhodnutím, které lze napadnout žalobou (viz také rozsudky ze dne 31. 8. 2017, čj. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS, bod 17, a navazující ze dne 28. 8. 2019, čj. 1 Afs 83/2019-34 a ze dne 27. 8. 2019, čj. 1 Afs 85/2019-36).

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), přičemž v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 214/2020-95

V Brně 17. října 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu